

КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ У БЮДЖЕТУВАННІ

ЛАРИСА ГНИЛИЦЬКА,

канд. екон. наук, Київський
національний економічний
університет
імені Вадима Гетьмана

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах сучасної нестабільності зовнішнього сере-

довища та невизначеності внутрішніх умов господарювання вітчизняних підприємств ефективність їх роботи здебільшого залежить від якості процесу бюджетування.

Бюджетування – процес розробки, виконання, контролю, аналізу та коригування окремих бюджетів за структурними підрозділами або функціональними сферами діяльності підприємства, їх узгодження та узгальнення по підприємству в цілому.

Зарубіжний досвід свідчить, що бюджетування є одним із основних інструментів планування та контролю і використовується для:

- розробки планових показників з метою пошуку найоптимальнішого варіанта дії в майбутньому;
- координації дій менеджерів окремих структурних підрозділів;
- контролю та оцінки фактичного виконання планових показників.

Тому впровадження бюджетування у вітчизняну практику, на нашу думку, відкриє нові перспективи щодо застосування новітніх методик управління окремими структурними ланками та підприємством у цілому.

Планування та контроль взаємопов'язані між собою та слугують основними важелями впливу на поведінку менеджерів різних рівнів управління всередині підприємства.

Зрозуміло, що, плануючи свою діяльність, підприємство у бюджеті відображує показники, які мають бути досягнутими. Разом із тим на практиці не часто можна досягти їх абсолютного виконання. Це призводить до виникнення **відхилень** (різниці між фактичними та бюджетними показниками).

Для своєчасного виявлення відхилень та відповідного реагування на них здійснюють **бюджетний контроль**. Деякі автори, зважаючи на управлінські функції бюджетного контролю, називають його управлінським контролем. Зокрема, Ч. Хорнгрен зазначає, що управлінський контроль – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз виявлених відхилень та внесення відповід-

них корективів до системи бюджетів майбутніх періодів [1].

Бюджетний контроль здійснюють у кілька етапів:

- 1) надання інформації про фактичне виконання бюджетних показників;
- 2) порівняння запланованих показників з фактично досягнутими та виявлення відхилень;
- 3) визначення суттєвості відхилення;
- 4) факторний аналіз суттєвих відхилень;
- 5) внесення відповідних корективів до бюджетів;
- 6) здійснення відповідних заходів впливу на поведінку менеджерів.

АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ У ЗВІТІ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Інформацію про фактичне виконання бюджету наводять у **Звіті про виконання бюджету**, який складають менеджери окремих бюджетних центрів (структурних підрозділів, видів діяльності) або бухгалтері-аналітики і надають до бюджетного комітету підприємства по закінченні бюджетного періоду. Форму Звіту про виконання бюджету розроблює кожне підприємство самостійно залежно від аналітичних потреб. Основна вимога полягає в тому, щоб у Звіті були зазначені ті самі показники, що й у бюджеті. У Звіті про виконання бюджету порівнянням фактично досягнутих показників з бюджетними здійснюють розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Наведемо приклад Звіту про виконання бюджету у табл. 1.

Усі виявлені у Звіті про виконання бюджету відхилення поділяють на позитивні (сприятливі) та негативні (несприятливі).

Таблиця 1

ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Бюджетний центр – інструментальний цех
Звітний період – I квартал 2009 р.

Бюджетний обсяг – 25 000 од.
Фактичний обсяг – 22 500 од.

Показник	Бюджет	Фактично	Відхилення	Суттєвість відхилення	Причина відхилення
Допоміжні матеріали	50 000	45 000	5 000 (П)	Суттєве	Зміна обсягу діяльності
Витрати на опалення цеху	23 000	25 000	2 000 (Н)	Несуттєве	–

Позитивними (П) вважають відхилення викликані фактичним збільшенням доходів чи зменшенням витрат, а **негативними** (Н) – відхилення, що утворилися в результаті падіння фактичних доходів чи зростання фактичних витрат.

Залежно від причин та винуватців виникнення відхилень їх поділяють на відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування пов'язані з прорахунками та помилками в процесі розробки бюджетних показників.

Відхилення внаслідок діяльності (операційні відхилення) є результатом дій безпосередніх виконавців бюджетів або певних незалежних від них подій (зміни попиту на продукцію, коливання цін на ресурси тощо).

Зважаючи на значну різноманітність відхилень, управлінській ланці підприємства їх досить важко проконтролювати та проаналізувати. Тому основне завдання бюджетного контролю полягає у виділенні із загального блоку відхилень лише суттєвих, що значно впливають на фінансовий результат підприємства.

При визначенні чинників, що впливають на суттєвість відхилення, кожне підприємство має відштовхуватися від *власних критеріїв*, серед яких можна виділити:

- повторюваність відхилення;
- контрольованість показника, за яким виявлено відхилення;
- витрати та вигоди, отримані від подальшого дослідження відхилення.

Важливе значення при визначенні суттєвості відхилення мають не лише критерії його визнання, а й розмір. У зв'язку з цим потрібно керуватися двома підходами до визначення межі суттєвості відхилення на основі:

- 1) абсолютного розміру відхилення;
- 2) відносного розміру відхилення.

Перший підхід передбачає визначення межі суттєвості відхилення на рівні незмінної суми, наприклад 1 000 грн. Відповідно будь-яке відхилення, що перевищує цю суму, буде суттєвим.

Більш економічно обґрунтованим вважається **другий підхід**, при якому межа суттєвості встановлю-

ється на рівні відносного значення розміру відхилення порівняно з нормативним (плановим) значенням відповідного показника, наприклад 10%. Разом із цим слід також брати до уваги значущість самого показника, що контролюється. Наприклад, набагато кориснішою буде інформація про 10 %-ве відхилення за матеріальними витратами, що становить 10 000 грн ніж аналогічне 10 %-ве відхилення за використанням канцтоварів у складі адміністративних витрат, що становить 100 грн.

Отже, несуттєві відхилення керівництво підприємства має ігнорувати, тоді як суттєві потребують їх подальшого дослідження (аналізу) в розрізі причин і винуватців. Дослідженню підлягають як негативні, так і позитивні суттєві відхилення: негативні – з метою подальшого впливу на поведінку виконавців, а позитивні – для встановлення більш раціональних норм (стандартів) за окремими ресурсами у майбутньому.

Аналізуючи суттєві відхилення, необхідно керуватися двома правилами:

1. Зіставленню підлягають лише ті планові та фактично досягнуті показники, які є контрольованими менеджером певного рівня управління.
2. Порівнювати можна фактичні та бюджетні дані на основі однакового рівня діяльності.

Контрольованість бюджетних показників є одним із чинників, що покладено в основу розробки системи мотивації на підприємстві. Тому аналізуючи суттєві відхилення, слід чітко пам'ятати, що серед їх загального блоку є такі, які не можуть бути проконтрольованими окремими виконавцями бюджетів навіть якщо вони того й хотіли, наприклад, відхилення за матеріалами, пов'язане з підвищенням ціни на них.

Звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю виконання планових показників лише за умови коректного зіставлення запланованих і фактичних даних. Разом із тим попередньо складений бюджет зазвичай є статичним, тобто розрахованим для певного рівня діяльності, якого слід досягти у майбутньому. Тому в разі невідповідності фактичного рівня діяльності запланованому, відхилення від статичного бюджету втрачають своє контрольне значення.

АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ НА ОСНОВІ ДАНИХ ГНУЧКОГО БЮДЖЕТУ

Для уникнення впливу зміни обсягу діяльності та з метою зіставності планових і фактично досягнутих показників потрібно здійснювати перерахунок планових показників, наданих у статичному бюджеті, на фактично досягнутий рівень діяльності. Такий пере-

рахунок має назву гнучкого бюджетування.

Слід зазначити, що процес бюджетування, включаючи складання гнучкого бюджету, ґрунтується на нормативних даних. Оскільки нормативні витрати – це витрати, що мають виникнути в процесі виготовлення продукції за нормальних умов діяльності, то їх асоціюють з бюджетними показниками.

Гнучкий бюджет – бюджет, складений на основі запланованих (нормативних) даних про доходи і витрати підприємства для будь-якого обсягу діяльності, які можуть бути досягнутими в межах релевантного діапазону.

Як зазначає Дон Р. Хенсен гнучке бюджетування має три напрями використання:

1) при підготовці бюджету для очікуваного рівня діяльності до того, як будуть отримані фактичні результати (*перспективний варіант*);

2) з метою контролю за фактичним виконанням бюджету в разі невідповідності запланованого обсягу діяльності та фактично досягнутого обсягу (*ретроспективний варіант*);

3) з метою визначення найоптимальнішого обсягу діяльності, що дасть змогу отримати бажаний результат в умовах невизначеності [2].

В основу гнучкого бюджетування покладено принцип реагування окремих показників бюджету на зміну обсягів діяльності. В зв'язку з цим у гнучкому бюджеті перерахунку підлягають ті статті, що характеризують доходи та змінні витрати підприємства. Щодо постійних витрат, то вони залишаються на рівні планових показників, оскільки в одному релевант-

ному діапазоні такі витрати не повинні змінюватися навіть якщо фактичний обсяг перевищуватиме чи буде нижчим за плановий.

При формуванні величини доходу та витрат у гнучкому бюджеті використовують такі формули:

Гнучкий бюджет доходів = Бюджетна ціна за одиницю · Фактичний обсяг реалізації.

Гнучкий бюджет витрат = (Змінні бюджетні витрати на одиницю · Фактичний обсяг виробництва) + Загальні постійні витрати.

Перерахунок планових показників доходів та витрат з урахуванням фактично досягнутого рівня діяльності дає можливість визначити плановий прибуток підприємства за різних рівнів діяльності. Для цього складають гнучкі бюджетні звіти про прибуток. Приклад Бюджетного звіту про прибуток за умови, що рівень діяльності підприємства становитиме 5 000 та 6 000 од., наведено в табл. 2.

Таблиця 2

ГНУЧКИЙ БЮДЖЕТНИЙ ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК

Показник, грн	Заплановані показники на одиницю	Фактично досягнутий рівень діяльності	
		5 000 од.	6 000 од.
Дохід від реалізації	160	800 000	960 000
Собівартість реалізації:			
• змінні виробничі витрати	76	380 000	456 000
• постійні виробничі витрати	–	100 000	100 000
Валовий прибуток	–	320 000	556 000
Змінні операційні витрати	32	160 000	192 000
Постійні операційні витрати	–	45 000	45 000
Операційний прибуток	–	115 000	167 000

Як бачимо, показники гнучкого бюджету більш придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, ніж аналогічні показники статичного бюджету, а одержані у такий спосіб відхилення мож-

на використовувати для оцінки ефективності та результативності роботи окремого бюджетного центру чи підприємства в цілому.

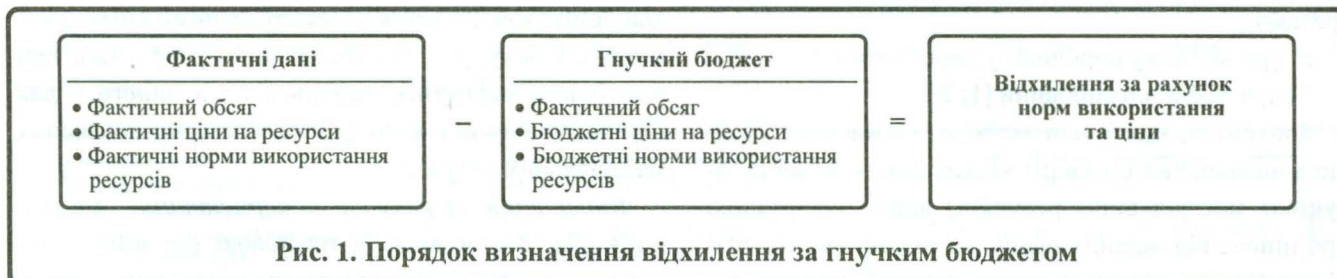
Ефективність діяльності менеджера окремого

бюджетного підрозділу оцінюють за допомогою визначення відхилення за гнучким бюджетом.

Відхилення за гнучким бюджетом – це різниця між фактичними даними та даними гнучкого бюджету. Такі відхилення показують вплив інших відмін-

них від обсягу діяльності факторів на господарські процеси окремого бюджетного підрозділу чи підприємства в цілому.

Порядок формування відхилення за гнучким бюджетом наведено на рис. 1.

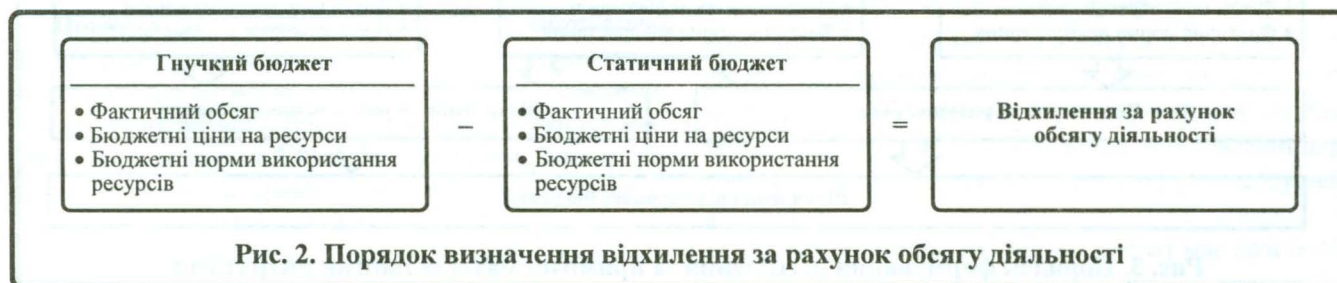


Крім оцінки ефективності діяльності окремого менеджера керівництво підприємства часто цікавиться, чи результативними були його дії.

Для оцінки результативності роботи менеджера, тобто встановлення способу виконання чи перевиконання цілей, описаних у статичному бюджеті, розраховують відхилення за обсягом.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між даними гнучкого та статичного бюджетів. Вони показують розбіжності між запланованими даними при різних обсягах діяльності.

Порядок формування відхилення за рахунок обсягу діяльності подано на рис. 2.



Поеднання цих двох відхилень дає можливість встановити чотири типи залежності між ефективністю та результативністю діяльності бюджетного центру чи підприємства в цілому, зокрема:

- 1) діяльність є ефективною та результативною;
- 2) діяльність є результативною, але неефективною;
- 3) діяльність є ефективною, але нерезультативною;
- 4) діяльність є нерезультативною та неефективною.

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ ЗА ОКРЕМИМИ СТАТТЯМИ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ

Відхилення за рахунок обсягу діяльності утворюється лише за рахунок одного фактору – зміни обсягу діяльності, тоді як відхилення від гнучкого бюд-

жету мають багатofакторну природу утворення. Тому для визначення причин утворення таких відхилень здійснюють їх факторний аналіз.

Фактори впливу на суму відхилень змінних витрат суттєво відрізняються від чинників впливу на зміну постійних витрат. На відхилення змінних витрат зазвичай впливає ціна ресурсів (*якісний фактор*) та ефективність використання ресурсів (*кількісний фактор*), тоді як відхилення постійних витрат виникають за рахунок недовиконання/перевиконання бюджету та за рахунок обсягу виробництва.

Розглянемо формульний підхід до факторного аналізу за кожним видом ресурсів.

Відхилення від гнучкого бюджету за прямими (змінними) матеріальними витратами виникають за рахунок динаміки цін на матеріальні ресурси та ефективності їх використання.

Відхилення за рахунок ціни визначають як різницю між фактичною та плановою ціною придбання використаного матеріалу на фактичну кількість використання цього матеріалу.

Існує кілька різних точок зору стосовно дати визначення цінового відхилення за матеріальними витратами:

- при відпуску сировини у виробництво;
- при закупівлі сировини [1; 2].

Зрозуміло, що більш точною вважається методика визначення цінового відхилення в момент закупівлі матеріальних ресурсів, адже інформацію про цінове відхилення краще мати раніше, ніж пізніше. **Цінове відхилення за матеріальними витратами** у цьому випадку визначають як різницю між фактичною та плановою ціною придбання використаного матеріалу на фактичну кількість закупленого матеріалу.

Разом з тим у ситуації, коли обсяги закупівлі матеріальних ресурсів не ідентичні обсягам їх використання, відхилення за ціною закупівлі матеріалів не може вважатися компонентом комплексного відхилення від гнучкого бюджету за матеріальними витратами. Тому підприємствам бажано розраховувати два цінових відхилення за матеріальними витратами: з одного боку, для попередження прорахунків при плануванні майбутніх закупівель, а з іншого – для оцінки впливу цінового фактора на суму понесених матеріальних витрат.

Відхилення за рахунок використання – це різниця між фактичною та плановою (на фактичний випуск) кількістю використаних матеріалів, помножена на планову ціну придбання.

Порядок визначення відхилення від гнучкого бюджету за прямими матеріальними витратами відобразимо на рис. 3.

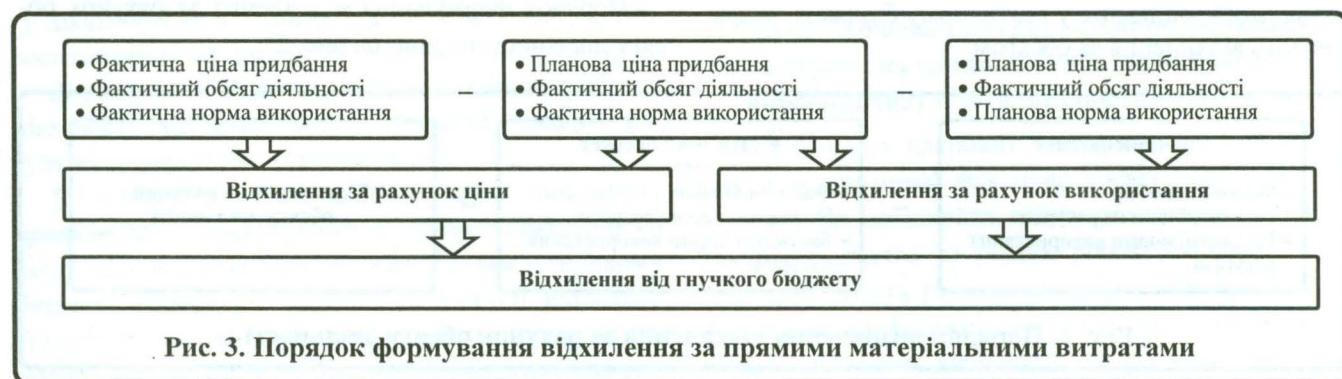


Рис. 3. Порядок формування відхилення за прямими матеріальними витратами

Приклад 1. У звітному періоді було виготовлено 1 100 од. продукції та використано 3 520 кг сировини вартістю 3,17 грн/кг. Планувалося, що норма використання сировини становить 3 кг за ціною 3,2 грн/кг, тоді як у звітному періоді звичайна ціна цієї сировини дорівнювала 3,15 грн/кг.

Розрахуємо компоненти комплексного відхилення від гнучкого бюджету за матеріальними витратами:

Відхилення за рахунок ціни дорівнює $105,6 [(3,17 - 3,2) \cdot 3\,520]$ і є сприятливим.

Планова кількість використаних матеріалів для фактичного обсягу діяльності становить 3 300 кг ($3 \cdot 1\,100$), отже, відхилення за рахунок використання дорівнюватиме 704 грн $[(3\,520 - 3\,300) \cdot 3,2]$ і буде несприятливим.

Як бачимо, за рахунок більш низької фактичної ціни на сировину була отримана економія за матеріальними витратами в сумі 105,6 грн. Проте зважаючи на той факт, що звичайна ціна на таку сировину дорівнює 3,15 грн, це від-

хилення свідчить не стільки про ефективність діяльності менеджера відділу постачання, скільки про прорахунки при плануванні, адже насправді якби більш точно були заплановані ціни, у підприємства виникли б перевитрати в сумі 70,4 грн $[(3,17 - 3,15) \cdot 3\,520]$.

Зазвичай відповідальність за цінове відхилення за прямими матеріальними витратами покладають на менеджера відділу постачання, тоді як відхилення за рахунок використання свідчить про ефективність діяльності менеджера виробничого підрозділу чи про неточності при плануванні.

Зокрема, у нашому прикладі були допущені перевитрати у сумі 704 грн, що може пояснюватися однією з причин:

- допущено перевитрати при розкрої матеріалу;
- допущено брак при виготовленні;
- заміна на менш якісні матеріали, що потребу-

ють більшої норми використання;

- неточність технологічної документації;
- несправність устаткування тощо.

Відхилення від гнучкого бюджету за прямими (змінними) витратами на оплату праці виникають за рахунок тарифної ставки (розцінки) на окремі види робіт та продуктивності праці.

Відхилення за рахунок ставки визначають як різницю між фактичною та плановою тарифною став-

кою на фактичну кількість використаного робочого часу.

Відхилення за рахунок продуктивності – це різниця між фактичною та плановою (на фактичний випуск) кількістю використаного робочого часу, помножена на планову тарифну ставку.

Порядок визначення відхилення від гнучкого бюджету за прямими витратами на оплату праці відображено на рис. 4.



Приклад 2. У звітному періоді було виготовлено 1 100 од. продукції та використано 2 530 год прямої праці вартістю 4 грн за годину. Планувалося, що нормативне використання прямої праці на одиницю продукції становить 2 год з розцінкою 3,8 грн за годину, тому планова кількість годин для виконання фактичного рівня діяльності дорівнюватиме 2 200 год $(1\,100 \cdot 2)$.

Розрахуємо компоненти комплексного відхилення від гнучкого бюджету за прямими витратами на оплату праці:

- відхилення за рахунок ставки (розцінки) становить 506 грн $[(4 - 3,8) \cdot 2\,530]$ і є несприятливим;
- відхилення за рахунок продуктивності є також несприятливим і становить 1 254 грн $[(2\,530 - 2\,200) \cdot 3,8]$.

Як бачимо, були допущені негативні відхилення за обома факторами, що впливали на зміну витрат на оплату праці. Відповідальність за них покладається на менеджера підрозділу, де використовується пряма праця.

Основними причинами, що спричиняють відхилення за рахунок ставки, є використання більш кваліфікованого персоналу, що має, відповідно, і вищу тарифну ставку або понаднормове виконання робіт, що потребує додаткових доплат.

До основних причин, що викликають неефективне використання робочого часу, можна віднести: простої як з вини, так і не з вини виконавців, порушення технології виготовлення продукту, невідповідність складності робіт тощо.

Як бачимо, у складі основних причин неефективного використання робочого часу є суттєвий блок, що не включається до сфери контролю менеджера виробничого підрозділу. Тому керівництву на них треба звернути особливу увагу при встановленні персональної відповідальності менеджера за допущені відхилення.

Аналіз відхилень накладних витрат має свої особливості й дещо відрізняється від аналізу прямих витрат. Пояснюється це тим, що накладні витрати характеризуються цілим комплексом статей витрат, які можуть бути як постійними, так і змінними. Тому прийнято аналізувати окремо статті змінних та постійних витрат у складі виробничих накладних витрат підприємства. Крім цього, порівнянню підлягають не фактичні та планові накладні витрати, а фактичні та розподілені накладні витрати. **Розподілені накладні витрати** визначають множенням нормативної ставки розподілу накладних витрат на нормативну кількість годин праці персоналу чи обладнання, необхідних для фактичного обсягу діяльності. Якщо фактичні накладні витрати перевищують розподілені накладні витрати, то таке негативне відхилення називають **недорозподіленими накладними витратами**. Якщо фактичні накладні витрати нижчі за розподілені, то таке позитивне відхилення називають **перерозподіленими накладними витратами**.

Що стосується змінних виробничих накладних

витрат, то їх розподілений блок повністю асоціюється з даними гнучкого бюджету, тому загальне відхилення від гнучкого бюджету і буде різницею між фактичними та розподіленими змінними накладними витратами.

Відхилення від гнучкого бюджету за **змінними накладними витратами** поділяють на два компоненти:

- відхилення змінних накладних витрат за витрачанням;
- відхилення змінних накладних витрат за ефективністю.

Якщо за базу розподілу накладних витрат беруть години прямої праці, то подібно до відхилень по заробітній платі відхилення за змінними накладними витратами поділяють на:

- відхилення за рахунок ставки розподілу (за витрачанням);

- відхилення за рахунок продуктивності праці (за ефективністю).

Відхилення за витрачанням визначають як різницю між фактичною та плановою ставкою розподілу змінних накладних витрат на фактичну кількість використаних годин прямої праці персоналу чи годин роботи обладнання.

Відхилення за ефективністю – це різниця між фактичною та плановою (для фактичного випуску) кількістю використаного робочого часу персоналу чи часу роботи обладнання помножена на планову ставку розподілу змінних накладних витрат. Це дає можливість розрахувати зміну споживання накладних витрат завдяки ефективному (неефективному) використанню прямої праці чи роботи обладнання.

Порядок визначення відхилення від гнучкого бюджету за змінними накладними витратами відобразимо на рис. 5.



Приклад 3. У звітному періоді було виготовлено 1 100 од. продукції та використано 2530 год прямої праці. Кожна година прямої праці фактично спричинює виникнення 3 грн змінних накладних витрат. Планувалося, що нормативне використання прямої праці на одиницю продукції становитиме 2 год., а нормативна ставка розподілу змінних накладних витрат – 2,9 грн за годину, отже, розподілені змінні накладні витрати дорівнюватимуть 6 380 грн ($1\,100 \cdot 2 \cdot 2,9$).

Розрахуємо компоненти комплексного відхилення від гнучкого бюджету за змінними накладними витратами:

- відхилення за витрачання становить 253 грн $[(3 - 2,9) \times 2\,530]$ і є несприятливим;
- відхилення за ефективністю є також несприятливим і становить 957 грн $[(2\,530 - 2\,200) \cdot 2,9]$.

Отже, в цьому прикладі були допущені негативні відхилення за обома факторами, що впливали на зміну накладних витрат і відповідно призвели до утворення недорозподілених змінних накладних витрат у сумі 1 210 грн.

(253 + 957). Відповідальність за них покладається на менеджера підрозділу, де виникають відповідні накладні витрати.

Відхилення змінних накладних витрат за витрачанням безпосередньо пов'язані з продуктивністю праці, тому причини їх виникнення аналогічні причинам виникнення відхилень витрат на оплату праці за рахунок продуктивності.

Щодо причин відхилень змінних накладних витрат за рахунок ефективності, то для їх з'ясування необхідно провести детальний аналіз кожної статті бюджету змінних накладних витрат.

У нашому прикладі ми припустили, що на підприємстві існує єдина загальнозаводська ставка розподілу змінних накладних витрат, що ґрунтується на годинах прямої праці. На практиці часто зустрічаються випадки, коли для різних груп накладних витрат застосовують різні бази розподілу. Тому аналіз

відхилень слід проводити окремо за кожною групою однорідних накладних витрат, що вимірюються єдиною базою розподілу.

Загальне відхилення постійних накладних витрат визначають як різницю між фактичними постійними накладними витратами та розподіленими постійними накладними витратами. Оскільки в основу визначення розподілених постійних накладних витрат покладено нормативну ставку їх розподілу та нормативну кількість годин, необхідних для фактичного обсягу діяльності, то основні причини, що приводять до негативних чи позитивних відхилень за цими витратами пов'язані з невідповідністю обсягів діяльності чи неідентичністю фактичної та планової баз розподілу.

У зв'язку з цим загальне відхилення за постійни-

ми накладними витратами поділяють на:

- відхилення за рахунок виконання бюджету (відхилення від гнучкого бюджету);
- відхилення за рахунок обсягу діяльності.

Відхилення постійних накладних витрат за рахунок виконання бюджету – це різниця між фактичними та плановими постійними накладними витратами.

Відхилення постійних накладних витрат за рахунок обсягу діяльності – це різниця між плановими та розподіленими постійними накладними витратами. Це дає можливість оцінити вплив фактично досягнутого рівня діяльності на заплановану суму витрат.

Порядок визначення загального відхилення за постійними накладними витратами відобразимо на рис. 6.



Приклад 4. У звітному періоді було виготовлено 1 100 од. продукції та використано 2 530 год прямої праці. Кожна година прямої праці фактично спричинює виникнення 3 грн постійних накладних витрат. Планувалося, що нормативне використання прямої праці на одиницю продукції становитиме 2 год, нормативна ставка розподілу постійних накладних витрат – 2,9 грн за годину, а запланований при цьому обсяг діяльності – 1 120 од.

Розрахуємо компоненти комплексного відхилення від бюджету за постійними накладними витратами.

Фактичні та планові постійні накладні витрати відповідно становлять 7 590 грн $(2\,530 \cdot 3)$ та 6 496 грн $(1\,120 \times 2 \cdot 2,9)$. Тоді відхилення за рахунок виконання бюджету буде несприятливим і становитиме 1 094 грн $(7\,590 - 6\,496)$.

Воно показує, що для виконання фактичного обсягу діяльності були понесені більш високі накладні витрати, ніж це було заплановано.

Зважаючи на комплексність статей постійних накладних витрат, для чіткого розуміння причин виник-

нення загального відхилення за рахунок виконання бюджету необхідно проаналізувати відхилення за кожною із статей бюджету.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності становить 116 грн $[(2\,240 - 2\,200) \cdot 2,9]$ і є несприятливим. Це дає можливість оцінити вартість невикористаних потужностей підприємства за рахунок їх недозавантаження.

На перший погляд здається, що відповідальність за неефективне використання виробничих потужностей повністю слід покласти на менеджера виробничого підрозділу. Проте серед причин, що викликають небажані відхилення, є такі, які належать до сфери відповідальності інших менеджерів, зокрема зміна попиту на продукцію, простої не з вини підприємства, прорахунки при плануванні, якість сировини тощо.

Наголошуємо, що відхилення постійних накладних витрат за рахунок обсягу діяльності не є відхи-

ленням за гнучким бюджетом і притаманне лише постійним накладним витратам, тому при факторному аналізі відхиленй від гнучкого бюджету воно до уваги не береться.

На практиці зазвичай досить важко розмежувати накладні витрати на постійні та змінні. Тому деякі автори пропонують використовувати комбінований підхід до визначення загального відхилення за накладними витратами, що дає можливість виділити два компоненти цього відхилення: контрольоване відхилення та відхилення за рахунок обсягу діяльності [1].

Контрольоване відхилення – це різниця між фактичною сумою накладних витрат та даними гнучкого бюджету накладних витрат.

Відхилення за рахунок обсягу – це різниця між даними гнучкого бюджету та розподіленими накладними витратами.

У прикладі 4 фактичні накладні витрати становлять

15 180 грн, з них змінні – 7 590 грн, постійні – 7 590 грн. Накладні витрати за даними гнучкого бюджету дорівнюють 12 876 грн, з них змінні – 6 380 грн ($1\,100 \cdot 2 \cdot 2,9$), а постійні – 6 496 грн.

Отже, контрольоване відхилення за виробничими накладними витратами становить 2 304 грн ($15\,180 - 12\,876$) і є несприятливим.

Розподілені накладні витрати – 12 760 грн: змінні – 6 380 грн та постійні – 6 380 грн ($1\,100 \cdot 2 \cdot 2,9$).

Відхилення за обсягом діяльності буде дорівнювати 116 грн ($12\,876 - 12\,760$) і є несприятливим.

Отже, підприємством за накладними витратами отримане загальне несприятливе відхилення в сумі 2 420 грн ($15\,180 - 12\,760$).

Порівняння двох запропонованих підходів до методики факторного аналізу відхиленй за змінними та постійними накладними витратами дає можливість стверджувати про отримання ідентичних результатів, разом з тим комбінований підхід значно простіший у використанні (табл. 3)

Таблиця 3

РЕЗУЛЬТАТИ ЗАСТОСУВАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ ПІДХОДІВ ДО ФАКТОРНОГО АНАЛІЗУ
ВИРОБНИЧИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

Постатейний підхід до визначення загального відхилення за виробничими накладними витратами		Комбінований підхід до визначення загального відхилення за виробничими накладними витратами	
Показник	Сума, грн	Показник	Сума, грн
Відхилення за змінними накладними витратами:	1 210 (Н)	Загальне відхилення за виробничими накладними витратами:	
• за рахунок витрачання	253 (Н)	• контрольоване відхилення	2 304 (Н)
• за рахунок ефективності	957 (Н)	• відхилення за обсягом діяльності	116 (Н)
Відхилення за постійними накладними витратами:	1 210 (Н)		
• за рахунок виконання бюджету	1 094 (Н)		
• за рахунок обсягу діяльності	116 (Н)		
Загальне відхилення	2 420 (Н)	Загальне відхилення	2 420 (Н)

Аналіз суттєвих відхиленй фактично досягнутих показників діяльності від бюджетних доцільно здійснювати в три етапи:

➤ **на першому етапі** визначати абсолютний розмір відхилення порівнянням фактично досягнутих та запланованих показників у Звіті про фактичне виконання бюджету;

➤ **на другому етапі** визначати відхилення за рахунок обсягу діяльності та ефективного (неефективного) використання ресурсів шляхом застосування показників гнучкого бюджету;

➤ **на третьому етапі** здійснювати факторний аналіз відхиленй від гнучкого бюджету.

СТУПІНЧАТИЙ АНАЛІЗ СУТТЄВИХ
ВІДХИЛЕНЬ ФАКТИЧНИХ ВИТРАТ
ВІД ЗАПЛАНОВАНИХ

Проілюструємо методику ступінчатого аналізу суттєвих відхиленй, скориставшись даними одного із цехів швейного підприємства, що займається пошиттям льняних скатертин. Реалізація скатертин здійснюється в тому самому звітному періоді, що й їх виготовлення, тому залишки готової продукції відсутні.

Інформацію про нормативні та фактичні витрати, пов'язані з виготовленням однієї скатертини, подано в табл. 4.

НОРМАТИВНА ТА ФАКТИЧНА КАЛЬКУЛЯЦІЇ З ВИРОБУ «СКАТЕРТИНА ЛЬНЯНА»
(витяг)

Таблиця 4

Стаття витрат	Витрати на одиницю	
	нормативні	фактичні
Основні матеріали	$2 \text{ м}^2 \cdot 30 \text{ грн} = 60 \text{ грн}$	$2,22 \text{ м}^2 \cdot 28 \text{ грн} = 62,16 \text{ грн}$
Прямі витрати на оплату праці	$0,8 \text{ год.} \cdot 20 \text{ грн} = 16 \text{ грн}$	$0,9 \text{ год.} \cdot 22 \text{ грн} = 19,8 \text{ грн}$
Змінні накладні витрати	$0,4 \text{ машино-год} \cdot 30 \text{ грн} = 12,0 \text{ грн}$	$0,45 \text{ машино-год} \cdot 29 \text{ грн} = 13,05 \text{ грн}$
Разом	88	95,01

Заплановані постійні виробничі накладні витрати у звітному періоді становлять 176 000 грн. Вони залишаються незмінними в релевантному діапазоні обсягів діяльності від 8 000 од. до 12 500 од. Планова ціна реалізації однієї скатертини дорівнює 120 грн. В основу статичного бюджету закладено обсяг діяльності 12 000 од.

Фактично за звітний період було реалізовано 10 000 скатертин за ціною 125 грн і отримано дані щодо витрат та доходів, які наведені в табл. 5.

Визначимо абсолютний розмір відхилень фактично досягнутих показників від запланованих у Звіті про виконання бюджету (табл. 6).

ФАКТИЧНІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ
ШВЕЙНОГО ЦЕХУ ТОВ «МАГНОЛІЯ»

Таблиця 5

Показник	Сума, грн
Прямі матеріальні витрати	621 600
Прямі витрати на оплату праці	198 000
Змінні загальновиробничі витрати	130 500
Постійні загальновиробничі витрати	185 000
Валовий прибуток	114 900

ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ШВЕЙНОГО ЦЕХУ ТОВ «МАГНОЛІЯ»

Таблиця 6

Показник	Бюджетні дані	Фактичні дані	Відхилення	
			сума (гр. 3 – гр. 2)	значення*
1	2	3	4	5
Обсяг реалізації, од.	12 000	10 000	2 000	Н
Виручка від реалізації, грн	1 440 000	1 250 000	190 000	Н
Прямі матеріальні витрати, грн	720 000	621 600	98 400	П
Прямі витрати на оплату праці, грн	192 000	198 000	6 000	Н
Змінні накладні витрати, грн	144 000	130 500	13 500	П
Постійні накладні витрати, грн	176 000	185 000	9 000	Н
Валовий прибуток, грн	208 000	114 900	93 100	Н

* Тут і далі Н – недовиконання, П – перевиконання бюджету.

На перший погляд результати діяльності вказаного підрозділу не можна вважати задовільними, адже майже за усіма показниками було отримане негативне відхилення. Разом з тим таке порівняння фактично досягнутих даних з запланованими є некоректним, адже співвимірюються доходи та витрати, отримані при різних обсягах діяльності.

Для забезпечення відповідності фактично досягнутих показників і даних статичного бюджету складають гнучкий бюджет, що дає змогу перерахувати планові показники з урахуванням фактично досягнутого рівня діяльності.

При цьому слід пам'ятати основне правило гнучкого бюджетування: **перерахунку підлягають лише показники доходів та змінних витрат, тоді як постійні витрати у гнучкому бюджеті повинні залишатися на рівні запланованих.**

Порядок складання гнучкого бюджету подано в табл. 7.

Гнучкий бюджет дає можливість оцінити діяльність швейного цеху з позицій результативності та ефективності та визначити чинники, які вплинули на суму відхилень від статичного бюджету.

ГНУЧКИЙ БЮДЖЕТ ШВЕЙНОГО
ЦЕХУ ТОВ «МАГНОЛІЯ»

Таблиця 7

Показник	Сума
Обсяг реалізації, од.	10 000
Виручка від реалізації, грн (10 000 · 120)	1 200 000
Прямі матеріальні витрати, грн (10 000 · 60)	600 000
Прямі витрати на оплату праці, грн (10 000 · 16)	160 000
Змінні загальновиробничі витрати, грн (10 000 · 12)	120 000
Постійні загальновиробничі витрати, грн	176 000

Порядок визначення відхилень з використанням гнучкого бюджету відображено в табл. 8.

Результати аналізу, наданого в табл. 8, свідчать, що діяльність цеху була нерезультативною, оскільки було реалізовано лише 10 000 скатертин замість 12 000 запланованих, що зумовило несприятливе відхилення валового прибутку в сумі 64 000 грн (144 000 – 208 000). Крім цього, діяльність підрозділу була ще й неефективною, оскільки за всіма витратами спостерігалось перевикористання, що призвело до зниження валового прибутку порівняно із запланованим в сумі 29 100 грн (114 900 – 144 000).

Отже, загальне негативне відхилення фактично досягнутої суми валового прибутку від запланованої становить 93 100 грн (114 900 – 208 000).

ВИЗНАЧЕННЯ ВІДХИЛЕНЬ З ВИКОРИСТАННЯМ ГНУЧКОГО БЮДЖЕТУ

Таблиця 8

Показник	Фактичні дані	Відхилення за гнучким бюджетом (гр.2 – гр.4)	Гнучкий бюджет	Відхилення за обсягом (гр.4 – гр.6)	Бюджетні дані
1	2	3	4	5	6
Виручка від реалізації	1 250 000	50 000 (П)	1 200 000	240 000 (Н)	1 440 000
Прямі матеріальні витрати	621 600	21 600 (Н)	600 000	120 000 (П)	720 000
Прямі витрати на оплату праці	198 000	38 000 (Н)	160 000	32 000 (П)	192 000
Змінні загальновиробничі витрати	130 500	10 500 (Н)	120 000	24 000 (П)	144 000
Постійні загальновиробничі витрати	185 000	9 000 (Н)	176 000	–	176 000
Валовий прибуток	114 900	29 100 (Н)	144 000	64 000 (Н)	208 000

Відхилення за обсягом діяльності показує вплив зміни обсягу діяльності на розмір валового прибутку швейного цеху. Зрозуміло, що недовиконання плану реалізації спричинило і відповідне падіння прибутку.

Більш цікавим з позицій контролю є відхилення від гнучкого бюджету, що дає можливість оцінити вплив інших відмінних від обсягу факторів діяльності. Аналіз таких факторів здійснюють за кожним показником доходів та витрат.

Як бачимо, з усього блоку відхилень від гнучкого бюджету сприятливим є лише відхилення за сумою доходу від реалізації, яке становить 50 000 грн. Єдиним чинником, що вплинув на таке збільшення доходу, була зміна фактичної ціни реалізації порівняно з запланованою на 5 грн. Тому відхилення від гнучкого бюджету, що відноситься до доходу від реалізації, ще називають відхиленням за ціною реалізації [1].

Джерелом відхилень від гнучкого бюджету за показниками використаних витрат є відмінності між фактичними та запланованими даними стосовно використання окремих видів ресурсів та цін на ці ресурси. Розмежуємо ці джерела та розглянемо їх вплив на кожний вид витрат.

**ВІДХИЛЕННЯ ЗА ПРЯМИМИ
МАТЕРІАЛЬНИМИ ВИТРАТАМИ**

Загальне відхилення від гнучкого бюджету за прямими матеріальними витратами становило 21 600 грн (621 600 – 600 000) і є несприятливим. Джерелами такого відхилення була зміна ціни на сировину, яка знизилася порівняно з запланованою ціною на 2 грн і становила 28 грн замість 30 грн, а також зміна норми використання сировини, що фактично збільшилася на 0,22 м² і дорівнювала 2,22 м² порівняно з 2 м², що було визначено технологічною документацією.

За рахунок зниження ціни на сировину відбулося скорочення прямих матеріальних витрат на суму 44 400 грн $[(28 - 30) \cdot 22\,200]$. Разом із тим підвищення фактичної норми використання сировини призвело до збільшення прямих матеріальних витрат на 66 000 грн $[(22\,200 - 20\,000) \cdot 30]$. У сукупності ці два відхилення формують загальне несприятливе відхилення за матеріальними витратами в сумі 21 600 грн $(66\,000 - 44\,400)$.

Дослідження причин виявлених відхилень показує, що знижена фактична ціна на сировину виникла в зв'язку з отриманням підприємством знижки на неї при придбанні, яка не була врахована при плануванні. Таке відхилення аж ніяк не свідчить про ефективність діяльності керівника цеху, а лише підтверджує прорахунки в плануванні поставок сировини. Підвищення фактичної норми використання сировини пов'язане з порушенням технології розкрою тканини, що стало наслідком роботи некваліфікованого персоналу. Відповідальність за таке відхилення покладають безпосередньо на менеджера швейного цеху.

ВІДХИЛЕННЯ ЗА ПРЯМИМИ ВИТРАТАМИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

Загальне відхилення від гнучкого бюджету за прямими витратами на оплату праці становило 38 000 грн $(198\,000 - 160\,000)$ і є несприятливим. Джерелами такого відхилення були зміна розцінки за виконувані роботи, яка зросла порівняно з запланованою розцінкою на 2 грн і становила 22 грн замість 20 грн, а також зміна кількості нормо-годин прямої праці, необхідної для виконання робіт по розкрою та пошиттю скатертини, що фактично збільшилися на 0,1 нормо-год і дорівнювали 0,9 год порівняно з 0,8 год, що були визначені технологічною документацією.

За рахунок підвищення розцінки за виконувані роботи відбулося зростання прямих витрат на оплату праці в сумі 18 000 грн $[(22 - 20) \cdot 9\,000]$. А підвищення фактичної кількості нормо-годин виконання робіт спричинило їх збільшення на 20 000 грн $[(9\,000 - 8\,000) \cdot 20]$. У сукупності ці два відхилення формують загальне несприятливе відхилення за прямими витратами на оплату праці в сумі 38 000 грн $(18\,000 + 20\,000)$.

Дослідження причин виявлених відхилень показує, що підвищена розцінка пов'язана із оплатою непередбачуваних робіт (простою не з вини підприємства та усуненням браку). Відповідальність за підвищені витрати, пов'язані з простоєм не можуть покладатися на керівника цеху, тоді як перевитрати, пов'язані з виправленням браку, повністю належать до його компетенції.

Разом з тим норми часу в бюджеті були встановлені без проведення належного аналізу операцій технологічного процесу, а також професійних навичок та кваліфікації персоналу, що призвело до їх фактичного зростання. Тому відхилення за рахунок збільшення норм часу слід відносити до прорахунків при плануванні, а нести відповідальність за них повинен менеджер служби планування.

ВІДХИЛЕННЯ ЗА НАКЛАДНИМИ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ

За змінними загальновиробничими витратами було допущене несприятливе відхилення від гнучкого бюджету в сумі 10 500 грн $(130\,500 - 120\,000)$. Джерелами такого відхилення були зміна ставки розподілу накладних витрат, яка знизилася порівняно з запланованою на 1 грн і дорівнювала 29 грн/год. замість 30 грн/год., а також зміна кількості машино-годин роботи обладнання, необхідних для виконання робіт з розкрою та пошиття скатертини, що фактично збільшилися на 0,05 машино-год і становили 0,45 год порівняно з 0,4 год, що було визначено технологічною документацією.

За рахунок зниження ставки розподілу накладних витрат відбулося зниження змінних накладних витрат в сумі 4 500 грн $[(29 - 30) \cdot 4\,500]$. Разом з тим підвищення фактичної кількості машино-годин виконання робіт спричинило збільшення цих витрат на 15 000 грн $[(4\,500 - 4\,000) \cdot 30]$. У сукупності ці два відхилення формують загальне несприятливе відхилення за змінними накладними витратами в сумі 10 500 грн $(15\,000 - 4\,500)$.

Аналіз причин виявлених відхилень показує, що зниження ставки розподілу пов'язане насамперед з більш низькою сумою фактично понесених накладних витрат порівняно з бюджетними даними та збільшенням фактичної кількості машино-годин, необхідних для виконання фактичного обсягу діяльності.

Така тенденція засвідчує ефективне використання всіх ресурсів, що формують загальновиробничі витрати.

Разом з тим відбулося підвищення бази розподілу загальновиробничих витрат, що викликало збільшення годин роботи обладнання і було пов'язане з неефективним розподілом завантаження обладнання та неякісним рівнем його технічного обслуговування.

Відповідальність за такі відхилення покладена на керівника швейного цеху.

Для визначення причин відхилень фактичних постійних накладних витрат від даних гнучкого бюджету у сумі 9 000 грн необхідно здійснити постатейний аналіз цих витрат.

Розшифровку основних статей постійних накладних витрат подано в табл. 9.

Таблиця 9

АНАЛІЗ СТАТЕЙ ПОСТІЙНИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

Стаття витрат	Фактичні дані	Планові дані	Відхилення
Витрати на оплату праці управлінського та обслуговуючого персоналу цеху	40 700	39 600	1 100 (Н)
Амортизація приміщення	12 500	12 500	–
Комунальні платежі	54 700	52 400	2 300 (Н)
Фінансова оренда обладнання	33 200	27 600	5 600 (Н)
Вартість техобслуговування обладнання	20 200	20 200	–
Інші постійні накладні витрати	23 700	23 700	–
Разом	185 000	176 000	9 000 (Н)

Як засвідчують дані табл. 9, відхилення постійних накладних витрат простежується за трьома статтями. Збільшення витрат на оплату праці пов'язане з залученням на підприємство більш кваліфікованого інженерно-технічного персоналу, що потребував більш високої оплати праці. Збільшення витрат на комунальні платежі пояснюється, з одного боку, їх деяким подорожчанням, а з іншого – нераціональним використанням. Підвищення витрат на фінансову оренду пов'язане з подорожчанням цієї послуги.

Тобто незважаючи на те що постійні накладні витрати виникли в швейному цеху, джерела утворення відхилень за їх окремими статтями перебувають поза межами цеху. Тому при прийнятті рішення стосовно персональної відповідальності за виявлені відхилення слід пам'ятати, що бюджетний контроль – це передусім засіб з'ясування причин виявлених відхилень з метою використання отриманої інформації для покращення виробничих ситуацій всередині підприємства у майбутньому, а не інструмент звинувачення один одного у виникненні проблем.

Отже, використання зарубіжного досвіду бюджетування дасть можливість не тільки поліпшити процес планування на підприємстві, а й визначати відхилення від запланованих показників, з'ясовувати їх причини та винуватців, при цьому можна буде приймати ефективні управлінські рішення.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

- | | |
|---|---|
| <p>1. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – Изд. 10-е / Пер. с англ. – СПб, 2007.</p> <p>2. Хенсен Дон Р., Моувер Меріен М., Еліас Нейл С., Сенков Девід У. Управлінський облік. –</p> | <p>Вид. 5-те / Пер. з англ.; Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К., 2002.</p> <p>3. Аткинсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С. Управленческий учет. – Изд. 3-е / Пер. с англ. – М., 2007.</p> |
|---|---|